



**Fall-Nr.:** B 2018/84, B 2018/85  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 05.02.2020  
**Entscheiddatum:** 10.12.2018

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 10.12.2018**

**Steuerrecht, Art. 84 Abs. 1 StG, Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG. Diverse verfahrensrechtliche Rügen – fehlende Anhörung der Hauptaktionäre vor der Vorinstanz, Beizug von Akten eines früheren Beschwerdeverfahrens, selektive Akteneinsicht, Berücksichtigung eines Berichts der Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ASU), unzureichende Begründung des vorinstanzlichen Entscheides – erweisen sich als unbegründet. Da es sich bei den verbuchten WIR-Verlusten um steuermindernde Tatsachen handelt, wäre es an der Beschwerdeführerin gewesen, die geschäftsmässige Begründetheit der generellen 40-prozentigen Wertberichtigung WIR nachvollziehbar darzulegen. Die ASU legt überzeugend dar, dass ein Einschlag von 35% über die gesamte Untersuchungsperiode den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Verbuchungen, Verträge/Quittungen, ja sogar Bezahlung reichen nicht aus, um die geschäftsmässige Begründetheit nachzuweisen. Die Folgen der ungenügenden Beweise beziehungsweise Beweislosigkeit hat die Beschwerdeführerin zu tragen (Verwaltungsgericht, B 2018/84 und B 2018/85).**

**Entscheid vom 10. Dezember 2018**

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Scherrer

Verfahrensbeteiligte

**X. \_\_ AG,**

**Beschwerdeführerin,**



## St.Galler Gerichte

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Roger Vago, Sihlfeldstrasse 10, Postfach 9708,  
8036 Zürich,

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen**, Unterstrasse 28,  
9001 St. Gallen,

**Vorinstanz**,

und

**Kantonales Steueramt**, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

**Beschwerdegegner**,

sowie

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

**Beschwerdebeteiligte**,

Gegenstand

**Kantonssteuern sowie direkte Bundessteuer (Veranlagungen aufgrund der  
Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2005, 2006 und 2009)**

**Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

**A.** Die X.\_\_ AG mit Sitz in E.\_\_/SG wurde am 14. Januar 2000 ins Handelsregister des Kantons St. Gallen eingetragen. Sie bezweckt im Wesentlichen das Telefonmarketing, die Akquisition und Inserateverwaltung sowie den Betrieb eines Verlages für Zeitschriften, Magazine und sonstige Medien. A.\_\_ war bis 9. August 2007 Präsident des Verwaltungsrats und Geschäftsführer; er ist auch Verwaltungsratspräsident bei der Y.\_\_ AG, ebenfalls mit Sitz in E.\_\_. Im Verwaltungsrat der X.\_\_ AG nahmen zudem B.\_\_



## St.Galler Gerichte

– der in der Y.\_\_\_ AG ebenfalls zeichnungsberechtigt ist – und C.\_\_\_, Einsitz. Letzterer ist zudem einziges Verwaltungsratsmitglied der Q.\_\_\_ AG mit Sitz in K.\_\_\_/SZ.

**B.** Die X.\_\_\_ AG wurde am 14. Dezember 2016 aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2005, 2006 und 2009 wie folgt veranlagt:

	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2009
Kantonssteuer			
Reingewinn	CHF 54'200	CHF 0	CHF 54'800
Eigenkapital	CHF 0	CHF 0	CHF 0
dir. Bundessteuer			
Reingewinn	CHF 54'200	CHF 0	CHF 54'800

Dabei rechnete die Veranlagungsbehörde den deklarierten Jahresgewinnen geldwerte Leistungen an A.\_\_\_ in der Höhe von CHF 55'737 (2005), CHF 31'833 (2006) und CHF 31'108 (2009) auf. Hinzu kamen CHF 42'500 ("Aufwand N.\_\_\_-Seminare") im Jahr 2006. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 25. April 2017 ab (2005 und 2009) beziehungsweise trat nicht darauf ein (2006).

**C.** Am 26. Mai 2017 erhob die X.\_\_\_ AG Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Sie beantragte sinngemäss die kostenfällige Aufhebung der Einspracheentscheide des kantonalen Steueramts vom 25. April 2017 hinsichtlich der Kantonssteuer und der direkten Bundessteuer 2005, 2006 und 2009. In prozessualer Hinsicht beantragte sie, "es seien sämtliche gegen die Y.\_\_\_ AG, die X.\_\_\_ AG und gegen A.\_\_\_, gegen die Q.\_\_\_ AG und D.\_\_\_ als auch gegen C.\_\_\_ betreffend die Steuerjahre 2001 bis 2009 bestehenden Steuerakten des Kantons St. Gallen beizuziehen." Mit Entscheid vom 20. Februar 2018 wies die Verwaltungsrekurskommission den Rekurs (Kantonsteuer) und die Beschwerde (Bundessteuer) ab. Auf die Steuerveranlagung 2006 sei nicht einzutreten und die in den



Jahren 2005 und 2009 vorgenommenen Aufrechnungen in der Höhe von CHF 55'737 beziehungsweise CHF 31'108 seien zu Recht erfolgt.

**D.** Die X.\_\_ AG (Beschwerdeführerin) erhob gegen den am 22. Februar 2018 versandten und am 1. März 2018 entgegengenommenen Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) durch ihren Rechtsvertreter mit Eingabe vom 2. April 2018 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Rechtsbegehren, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und das Steuerverfahren einzustellen, eventualiter sei der angefochtene Entscheid zurückzuweisen zur Vervollständigung des Rekursverfahrens, insbesondere seien die entsprechenden Verfahrensakten gegen die Y.\_\_ AG, die X.\_\_ AG, A.\_\_, Q.\_\_ AG, D.\_\_ und C.\_\_ betreffend die Steuerjahre 2001 bis 2009 beizuziehen und in Anhörung der Hauptaktionäre D.\_\_ und A.\_\_ erneut zu entscheiden.

In prozessualer Hinsicht stellt die Beschwerdeführerin folgende Anträge: Es seien die Verfahren B 2017/222, 223, 224 und 225 als auch das Beschwerdeverfahren der Y.\_\_ AG vom 5. März 2018 sowie der Q.\_\_ AG 2007-2009 mit der vorliegenden Beschwerde zu vereinigen sowie die Verfahrensakten gegen die Y.\_\_ AG, die X.\_\_ AG, A.\_\_, Q.\_\_ AG, D.\_\_ und C.\_\_ betreffend die Steuerjahre 2001 bis 2009 beizuziehen und für das vorliegende Verfahren zu berücksichtigen.

Mit Vernehmlassung vom 9. April 2018 verwies die Vorinstanz auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) beantragte am 26. April 2018 mit Verweis auf den Teilbericht Layoutkosten sowie den Untersuchungsbericht ASU, beide vom 10. Dezember 2013, sowie den Einspracheentscheid vom 25. April 2017, die Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdegegnerin) hat stillschweigend auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und die Ausführungen der Beschwerdeführerin und der Beschwerdegegnerin zur Begründung ihrer Anträge sowie die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

**Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**



**1.** Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung des Reingewinns juristischer Personen vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantonssteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern; unter diesen Umständen durfte auch die Beschwerdeführerin die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. BGer 2C\_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2).

**2.** Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG, in Verbindung mit Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1). Als Steuerpflichtige, deren Begehren mit dem angefochtenen Entscheid abgewiesen wurde, ist die Beschwerdeführerin zur Beschwerdeerhebung befugt (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 DBG). Die Beschwerden gegen den am 1. März 2018 zugestellten vorinstanzlichen Entscheid wurden mit Eingabe vom 2. April 2018 unter Berücksichtigung des Fristenlaufs am (Oster-)Wochenende rechtzeitig erhoben und erfüllen formell und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 30 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP, und Art. 142 Abs. 3 der Schweizerischen Zivilprozessordnung, SR 272, ZPO, sowie Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 sowie Art. 144 Abs. 4 und Art. 142 DBG in Verbindung mit Art. 133 Abs. 1 Satz 2 DBG und Art. 48 Abs. 1 VRP; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 1 zu Art. 142 DBG). Auf die Beschwerden ist daher einzutreten.

### **3.**

**3.1.** Die Beschwerdeführerin beantragt die Aufhebung des angefochtenen Entscheides und die Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz zur Durchführung einer Anhörung ihrer beiden Hauptaktionäre D.\_\_ und A.\_\_ sowie Beizug der Verfahrensakten gegen die Y.\_\_ AG, X.\_\_ AG, A.\_\_, Q.\_\_ AG, D.\_\_ und C.\_\_ und anschliessender Neubeurteilung.



Die Beschwerdeführerin verlangte eine mündliche Einsprachebegründung (act. 6/7-III/00). Sie liess aber die Aufforderungen des Beschwerdegegners vom 29. März 2017 und vom 6. April 2017, Termine vorzuschlagen, unbeantwortet, sodass kein Termin für eine mündliche Einsprachebegründung zustande kam (act. 6/7-III/05). Die Beschwerdeführerin macht deshalb – zu Recht – nicht geltend, es sei ihren Hauptaktionären verwehrt gewesen, vor der Veranlagungsbehörde mündlich bei der Feststellung des Sachverhalts mitzuwirken (vgl. Art. 176 Abs. 1 StG, Art. 130 Abs. 1 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 18 zu Art. 130 DBG). Vor Vorinstanz hat sie zudem keinen entsprechenden Verfahrens Antrag gestellt. Sie macht deshalb – zu Recht – nicht geltend, die Vorinstanz habe diesbezüglich ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Da das Verwaltungsgericht in der Vornahme eigener Untersuchungen grosse Zurückhaltung übt (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, Rz. VII/101), ist der Rückweisungsantrag der Beschwerdeführerin verfahrensrechtlich an sich nachvollziehbar. Allfällige mündliche Auskünfte der Hauptaktionäre sind indessen auch der schriftlichen Darlegung in der Beschwerde zugänglich. Zudem ist – umso mehr als die Beschwerdeführerin erst im Verfahren vor Verwaltungsgericht einen solchen Antrag stellt – nicht ersichtlich, inwieweit die anlässlich einer mündlichen Befragung vorgetragenen Tatsachenbehauptungen anders als die entsprechenden schriftlichen Vorbringen geeignet sein sollten, an der auf die Akten abgestützten Feststellung der Tatsachen durch Beschwerdegegner und Vorinstanz etwas zu ändern. Dies gilt umso mehr, als die beiden Aktionäre der Beschwerdeführerin in dieser Angelegenheit bereits durch die Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der Beschwerdebeteiligten je zweimal einvernommen, ihre Aussagen protokolliert und deren Inhalt in den entsprechenden Berichten festgehalten wurden (vgl. insbesondere act. 6/7-I/00 Seiten 15/16).

**3.2.** Im weiteren beantragt die Beschwerdeführerin die Vereinigung der Beschwerden mit den Verfahren B 2017/222, 223, 224 und 225 sowie den Beschwerdeverfahren der Y.\_\_ AG vom 5. März 2018 (B 2018/66 und 67) und der Beschwerdeverfahren betreffend die Veranlagung der Q.\_\_ AG 2007, 2008 und 2009 (B 2018/61 und 62) samt Beizug der entsprechenden Akten. Es würden sich alle laufenden Verfahren auf einen Untersuchungsbericht, Teilbericht Layoutkosten sowie die Untersuchungsakten ASU stützen.



Rechtsmittelverfahren, die sich auf denselben Streitgegenstand beziehen und die nämlichen Tatbestands- und Rechtsfragen aufwerfen, sind verfahrensrechtlich zu vereinigen und durch einen einzigen Entscheid zu erledigen (vgl. GVP 1972 Nr. 30, BGE 128 V 124 E. 1). Die Vereinigung eines Verfahrens kommt in allen Verfahrensstadien und -abschnitten in Frage. Sie gelangt allerdings nur dann zur Anwendung, wenn sie der Vereinfachung des Verfahrens dient (Bertschi/Plüss, in: A. Griffel, [Hrsg.], Kommentar VRG, 3. Aufl. 2014, N 50 ff. der Vorbemerkungen §§ 4-31 VRG/ZH). Einer Vereinigung der vorliegenden Beschwerdeverfahren mit den Verfahren B 2017/222-226 steht deren – mittlerweile rechtskräftig – Erledigung entgegen. Mit den Verfahren B 2018/61 und 62 sowie B 2018/66 und 67 können die vorliegenden Beschwerdeverfahren vorab deshalb nicht vereinigt werden, weil sich jene Verfahren auf andere Steuerpflichtige beziehen, denen gegenüber das Steuergeheimnis zu wahren ist (Art. 110 DBG, Art. 39 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG, Art. 162 SG). Im Übrigen sind auch unterschiedliche Sachverhalte zu beurteilen. So ergibt sich aus den Berichten der ASU, dass unter anderem der verbuchte Aufwand (Geschäftsjahr 2004) und Ertrag (Geschäftsjahr 2006) N. \_\_ Seminare in der Höhe von CHF 42'500 untersucht wurde. Bei den anderen beiden Firmen stellt sich diese Frage nicht, dafür aber z.B. jene nach den Aufrechnungen von Debitorenverlusten und privater Fahrzeugnutzung.

Aus dem Akteneinsichtsrecht des Steuerpflichtigen (vgl. Art. 114 Abs. 1 DBG, Art. 165 Abs. 1 StG) ergibt sich die Aktenführungspflicht der Steuerbehörde (vgl. BGE 141 I 60 E. 4.3 mit Hinweis, Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 44 zu Art. 114 DBG). Der Umfang der Aktenführungspflicht ist wesentlich von den konkreten Umständen abhängig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 48 zu Art. 114 DBG). Die Beschwerdeverfahren B 2017/226 und 227 wurden mit unangefochten rechtskräftig gewordenem Entscheid vom 27. Juni 2018 erledigt. Soweit sich die Beurteilung der vorliegenden Angelegenheit auch auf Akten jenes Verfahrens, insbesondere auf die Akten der Untersuchung der Abteilung Strafsachen und Untersuchungen stützen, können sie als dem Gericht, welches die vorliegenden Beschwerdesachen in der gleichen Besetzung behandelt, bekannt vorausgesetzt werden. Der Beizug erübrigt sich dementsprechend. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin genauso wie alle Verfahrensbeteiligten über den USB-Stick verfügt. Somit haben alle Verfahrensbeteiligten den gleichen Informationsstand. Die



Beschwerdeführerin legt nicht weiter dar, weshalb die Vereinigung der Akten notwendig ist und es ist auch kein Grund ersichtlich, da, wie oben erwähnt, allen Verfahrensbeteiligten (auch ohne Vereinigung der Akten) die gleichen Unterlagen zur Verfügung stehen. Demnach sind die Anträge auf Verfahrensvereinigung und entsprechenden Aktenbeizug, soweit sei ausreichend begründet sind, abzuweisen.

**3.3.** Die Beschwerdeführerin rügt die Verletzung von Verfahrensrechten durch die Vorinstanz. Weil die prozessualen Anträge nicht im allein in Rechtskraft erwachsenden Dispositiv, sondern nur in den Erwägungen des angefochtenen Entscheides abgewiesen worden seien, sei der Aktenbeizug vorzunehmen und vor Vorinstanz neu zu verhandeln.

Soweit die Beschwerde nicht gutgeheissen und das Rechtsverhältnis neu geregelt wird, gilt diese als abgewiesen. Dies trifft insbesondere auch auf die prozessualen Anträge zu, soweit ihnen im Verfahren nicht Rechnung getragen wurde. Im Übrigen macht die Beschwerdeführerin nicht geltend, die Vorinstanz hätte den verfahrensrechtlichen Anträgen zu Unrecht nicht entsprochen. Insoweit erweist sich die Beschwerde als unbegründet.

**3.4.** Die Beschwerdeführerin stellt fest, der vom Beschwerdegegner zugestellte USB-Stick enthalte offensichtlich nicht sämtliche Unterlagen. So fehle die Pag.Nr. 110 vollumfänglich. Es sei nicht davon auszugehen, dass alle Verfahrensparteien über den gleichen Aktenstand verfügen würden resp. es werde vermutet, dass der Beschwerdeführerin nur selektiv Akteneinsicht gewährt worden sei. Das sei nicht zu tolerieren, das rechtliche Gehör sei verletzt.

Gemäss Art. 165 Abs. 1 StG und Art. 114 Abs. 1 DBG kann der Steuerpflichtige Einsicht in die Akten nehmen. Die Wahrnehmung des Akteneinsichts- und Beweisführungsrechts durch den von einer Verfügung Betroffenen setzt eine Aktenführungspflicht der Verwaltung voraus. Die Behörden haben alles in den Akten festzuhalten, was zur Sache gehört und entscheidwesentlich sein kann (BGE 130 II 473 E. 4.1). Dem Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin wurde am 21. April 2015 ein USB-Stick mit sämtlichen Verfahrensakten durch den Beschwerdegegner zugestellt (act. 123/101.242). Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, die umstrittenen



Veranlagungsverfügungen und Rechtsmittelentscheide stützten sich auf einen Sachverhalt, der auf ihr nicht bekannten Akten beruht. Sie stützt ihre von derjenigen der Steuerbehörde abweichenden Auffassung auch nicht auf Tatsachen, die sie nicht belegen kann, weil sie über die entsprechenden Beweismittel selbst nicht verfügt und sie in den – angeblich – fehlenden Aktenstücken vermutet. Soweit der Inhalt des USB-Stick unvollständig sein sollte, ist deshalb nicht davon auszugehen, dass es sich bei allfälligen Lücken um für den Entscheid wesentliche Inhalte handelt. Dass die weiteren aufgrund derselben Akten ins Recht gefassten Steuerpflichtigen bis anhin keine Unvollständigkeit des USB-Stick gerügt haben, somit auch die Pag.Nr. 110 vorhanden zu sein scheint, deutet im Übrigen ebenfalls auf dessen Vollständigkeit hin. Im Weiteren erstaunt, dass die Beschwerdeführerin nicht schon im Einspracheverfahren und insbesondere aber im anschliessenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor Vorinstanz diese Rüge geltend gemacht hat, zumal doch davon ausgegangen werden darf, dass sie sich schon in diesen Verfahren mit den Akten auseinandergesetzt hat. Die Rüge der Verletzung des Akteneinsichtsrechts erweist sich deshalb als unbegründet.

**3.5.** Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, die Beschwerdeführerin (richtig: Vorinstanz) habe stereotyp aus den Berichten der ASU abgeschrieben, es seien keine eigenen Erkenntnisse daraus ersichtlich. Die Untersuchungsergebnisse seien aber im Einzelnen kritisch zu prüfen und abzuwägen, ob sich diese so verwirklicht haben, wie dies die (parteiische) ASU anführe. Innert 5,5 Monaten sei es schlicht unmöglich, 22'000 Seiten zu sichten, zu bewerten und zu diskutieren. Die Untersuchung der ASU habe mehrere Jahre gedauert. Es liege somit eine Gehörsverletzung vor.

Abgesehen davon, dass eine Rechtsmittelinstanz in ihrer Begründung nicht auf sämtliche Vorbringen der Rekurrentin und Beschwerdeführerin eingehen muss, legt die mitwirkungspflichtige Beschwerdeführerin nicht dar, aus welchen – ihr als Steuerpflichtige selbst am besten bekannten – Akten sich ergibt, dass die Vorinstanz den massgebenden Sachverhalt falsch oder unvollständig festgestellt hätte. Insoweit erweist sich die pauschale Begründung der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe sich nicht ausreichend mit den 22'000 Seiten Vorakten befasst, als unzureichend. Der Vorwurf der Verletzung des rechtlichen Gehörs mangels ausreichender Begründung erweist sich deshalb als unbegründet.



**3.6.** Weiter moniert die Beschwerdeführerin, dass die Grundsätze der Strafprozessordnung einzuhalten seien.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin muss sie sich im vorliegenden Verfahren nicht im Anschluss an ein Strafverfahren exkulpiert. Insbesondere ist nicht nachvollziehbar – und die Beschwerdeführerin begründet es auch nicht – weshalb ihre Mitwirkungspflicht im ordentlichen Veranlagungsverfahren eingeschränkt sein und die Geltendmachung der "geschäftsmässigen Begründetheit" die Umkehr der Beweislast nach sich ziehen sollte. Die Beschwerdeführerin hat – auch im ordentlichen Veranlagungsverfahren – geltend gemachte Aufwendungen angesichts ihrer steuermindernden Wirkung nachzuweisen. Umso mehr als handelsrechtswidrige Verbuchungen bereits aufgrund der einschlägigen Rechnungslegungsvorschriften zu korrigieren sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 75 zu Art. 58 DBG), müssen Verbuchungen fiktiver Zahlungen und Belege steuerrechtlich als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand entsprechend Art. 82 Abs. 1 Ingress und lit. b Ingress StG und Art. 58 Abs. 1 DBG aufgerechnet werden. Die Beschwerdeführerin hatte denn auch im vorliegenden ordentlichen Steuerveranlagungsverfahren mehrmals die Gelegenheit, sich namentlich zu Layoutkosten, Abschreibungen, N.\_\_-Seminar, WIR-Verlusten etc. zu äussern. Das hat sie weder im Einspracheverfahren und im vorinstanzlichen Rechtsmittelverfahren noch in der Beschwerde vom 2. April 2018 getan. Auch diese Rüge erweist sich als unbegründet.

**4.** Vorab ist zu prüfen, ob der Beschwerdegegner zu Recht nicht auf die Einsprache vom 23. Januar 2017 gegen die Veranlagungsverfügung 2006 eintrat.

Der Beschwerdegegner vertritt die Meinung, dass die Steuerfaktoren auf CHF 0 lauten und deshalb selbst bei materieller Gutheissung der Einsprache sich diese unverändert zeigen würden (act. 6/7-III/06). Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die Steuerfaktoren zwar CHF 0 betragen würden, da die Nulleinschätzung u.a. aber dadurch resultieren würde, dass die im Steuerjahr 2004 aufgerechneten N.\_\_ Seminare in der Höhe von CHF 42'500 nun wieder zum Abzug zugelassen würden. Dadurch werde der ASU Bericht bestätigt resp. als korrekt bewertet und als rechtsgenügender Nachweis erachtet, was eben nicht zutrefte.



## St.Galler Gerichte

Der Entscheid der Veranlagungsbehörde im Einspracheverfahren lautet auf Nichteintreten, wenn eine Prozessvoraussetzung nicht erfüllt ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 1 zu Art. 135 DBG). Das liegt u.a. vor, wenn kein schutzwürdiges Interesse dargetan wird (Art. 45 Abs. 1 VRP). Verlangt wird die (formelle) Beschwer und ein (materielles) Rechtsschutzinteresse (vgl. dazu Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, 2. Aufl. 2003, Rz 921). Kein Rechtsschutzinteresse ist gegeben, wenn lediglich die Begründung der Verfügung als solche angefochten wird, weil die Motive nicht in Rechtskraft erwachsen können und daher für die späteren Steuerperioden grundsätzlich unverbindlich sind (Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, N 20/7; M. Duss, Verfahrensrecht in Steuersachen, Winterthur 1987, S. 101). Im Steuerrecht bedeutet dies, dass nur die Steuerfaktoren an der Rechtskraft teilhaben. Die Erwägungen, die zum Dispositiv führen, haben lediglich die Bedeutung von Motiven. Wird somit eine juristische Person mit einem Reingewinn von CHF 0 veranlagt, ist damit nur entschieden, dass sie keinen steuerbaren Gewinn erzielt und für das entsprechende Jahr keine Gewinnsteuern zu bezahlen hat. Die Höhe des einer solchen Veranlagungsverfügung zugrundeliegenden Verlustes ist hingegen nicht rechtskräftig festgesetzt worden. Die Steuerbehörden sind daher befugt, die Höhe der in den Vorjahren geltend gemachten Verluste trotz der Rechtskraft der entsprechenden Veranlagungsverfügung zu überprüfen, wenn sie im Rahmen von Art. 86 StG und Art. 67 DBG über den Abzug von solchen Verlusten zu befinden haben (BGer 2C\_514/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 2.3.1, BGE 140 I 114 E. 2.4).

Das Verwaltungsgericht hat mit Entscheid vom 23. Mai 2018 (B 2017/224 und 225 E. 7, Seite 13), der inzwischen rechtskräftig ist, u.a. auch über die geschäftsmässige Begründetheit der N.\_\_\_ Seminare entschieden. Zusammenfassend hat es festgestellt, wenn nicht einmal die Teilnehmer, noch der Ort, noch der Zeitpunkt der angeblichen Seminare bekannt seien und darüber hinaus die Adresse des Rechnungsstellers, eine nichtexistente Adresse im Ausland, nicht stimme, sei die geschäftsmässige Begründetheit der behaupteten Leistung keineswegs nachgewiesen worden. Mit anderen Worten hat auch das Verwaltungsgericht (rechtskräftig) festgestellt, dass, hier bezogen auf die N.\_\_\_ Seminare, der Bericht der Abteilung Strafsachen und Untersuchungen (ASU) nicht falsch beurteilt worden und der Nachweis rechtsgenügend ist. Sollte der hier kritisierte Bericht der ASU Grundlage auch für weitere Veranlagungen



sein, können allfällig darin enthaltene Fehler wiederum in den entsprechenden (Rechtsmittel-)Verfahren geltend gemacht werden. Führt die allfällige Gutheissung des Rechtsmittels zu keinem anderen Ergebnis, was vorliegend der Fall wäre, kann kein rechtserhebliches Rechtsschutzinteresse vorliegen (BGer 2C\_514/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 1.2). Über den "Nullgewinn" hinaus ist damit zum Verlust in betraglicher Hinsicht noch nichts gesagt. Hinsichtlich der Veranlagung 2006 erwachsen der Beschwerdeführerin jedenfalls keine Nachteile, weil, wie oben erwähnt, die Motive der Veranlagung und damit auch der Verlust nicht rechtskräftig festgesetzt wurden. Ein Verlustvortrag ist in betraglicher Hinsicht erst zu prüfen, wenn er überhaupt verrechnet werden kann. Mit der Vorinstanz ist daher festzustellen, dass der Beschwerdegegner zu Recht nicht auf die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 2006 vom 23. Januar 2017 (mangels Beschwer) eingetreten ist.

**5.** Die Beschwerdeführerin vertritt die Meinung, dass keine Steuerverkürzungen eingetreten seien. Die beteiligten Personen hätten in ihren Verfahren ausdrücklich dargelegt, wie die tatsächlichen Abläufe einzuordnen seien. C.\_\_ habe A.\_\_ und D.\_\_ in das Verlagswesen gebracht und diese hätten ihn entsprechend für das Know-how und die Layoutkosten entschädigt. Unter Auflistung der Verfahrensabläufe resp. tatsächlichen Vorgänge und der daraus ebenfalls aufgeführten Buchungssätze in der Beschwerde sei für die Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar, was fiktiv vorliegen resp. geschäftsmässig nicht begründet sein soll. Auch wenn die Beschwerdeführerin nur kurzfristig Eigentümerin der mittels WIR gekauften Fahrzeuge (und anderer Anschaffungen) gewesen sei, hätte sie diese aktivieren müssen, bevor sie dann erfüllungshalber ihre Schuld gegenüber C.\_\_ getilgt habe. Im Übrigen sei per se der WIR-Handel nicht illegal. Auch ein 40-prozentiger Einschlag könne marktkonform sein. Wenn die Beschwerdeführerin erfolgsneutrale Geschäfte mit WIR tätige (Aktivtausch), könne das zwar ein Verstoss gegen die WIR-Bestimmungen sein, was aber steuerlich unerheblich sei. Erst die Abschreibung des WIR-Verlustes sei erfolgswirksam. Diese Vorgänge seien zwingend in der Buchhaltung zu erfassen. Wie aufgezeigt, würden diesen Vorgängen Verträge und Quittungen zu Grunde liegen. Falls Zweifel bestehen würden, hätten diese nicht die Steuerpflichtigen auszuräumen, sondern detailliert die einschätzende Behörde. Nur dadurch, dass sie die Person C.\_\_ als Strohmännchen und die Geschäfte als fiktiv bezeichnen würden, sei das bei weitem nicht ausreichend. Steuerbegründende Tatsachen seien von der Steuerbehörde beziehungsweise ASU



## St.Galler Gerichte

nicht durch genügend Anhaltspunkte ausreichend bewiesen, sondern der Beweis sei schlichtweg nicht erbracht.

Der Beschwerdegegner nahm im Zusammenhang mit den verbuchten WIR-Transaktionen und den Schulungskosten, gestützt auf den Untersuchungsbericht und den Teilbericht Layoutkosten, folgende Aufrechnungen und Abzüge vor (act. 1-13, II/04 und II/05 und II/14; act. 181.150.018, 181.160.014, 181.190.022; Bericht in der besonderen Untersuchung gemäss Artikel 190 ff. des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer Seite 19 ff.):

Jahresabschluss per	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2009
Gewinn Steuererkl.	9'126	-258'141	126'747
Abschreibung 4713	779	545	187
Abschreibung 4720	4'000	0	0
Abschreibung 4730	1'992	1'195	258
WIR-Verluste	623'834	465'734	456'852
Akzept. WIR-Verluste	-544'868	-405'641	-396'189
Akzept. Layoutkosten	-30'000	-30'000	-30'000
N.__-Seminar	0	-42'500	0
Erhöhung Steuerrückst.	-10'625	0	-11'146
Steuerbarer Gewinn	54'200	-268'800	54'800

Somit stellt sich hier noch die Frage der steuerlichen Aufrechnung der erfolgswirksam verbuchten WIR-Verluste und der Abschreibungen auf dem Anlagevermögen.



Nach Art. 84 Abs. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG werden Aufwendungen bei der Berechnung des Reingewinns berücksichtigt, sofern sie geschäftsmässig begründet sind. Beweisbelastet für die steuermindernden Tatsachen ist gemäss der allgemeinen Beweislastregel die steuerpflichtige Person (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 77 zu Art. 123 DBG). Bei einem buchführenden Steuerpflichtigen gilt das Massgeblichkeitsprinzip. Der Steuerpflichtige erbringt den Beweis für grundsätzlich steuermindernde Aufwendungen (geschäftsmässige Begründetheit von Ausgaben usw.) durch die Vorlage einer Erfolgsrechnung, die auf einer ordnungsgemässen Buchhaltung beruht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 85 zu Art. 123 DBG). Nach dem Belegsprinzip müssen unter anderem nachprüfbare Belegnachweise für die einzelnen Buchungsvorgänge vorhanden sein (vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 des Schweizerischen Obligationenrechts; SR 220, OR). Als Buchungsbelege gelten schriftliche Aufzeichnungen auf Papier oder in elektronischer Form, die notwendig sind, um den einer Buchung zugrundeliegenden Geschäftsvorfall oder Sachverhalt nachvollziehen zu können (Abs. 3). Kann die Steuerbehörde den Hauptbeweis der buchführenden steuerpflichtigen Person erschüttern (indem sie z.B. Umstände darzutun vermag, die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit von gewissen Aufwendungen aufkommen lassen), ist es wiederum an der steuerpflichtigen Person, diese Zweifel auszuräumen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 85 zu Art. 123 DBG).

Im Teilbericht Layoutkosten (Seite 13 f.) stellte die ASU den Sachverhalt zusammengefasst wie folgt dar: Die Kunden der beteiligten Gesellschaften hätten ihre Rechnungen teilweise mit WIR-Geld bezahlt. Die Gesellschaften seien daher vor dem Problem gestanden, ihre WIR-Guthaben aus Liquiditätsgründen in Bargeld umzuwandeln. Nach den Statuten der WIR-Bank sei aber ein WIR-Verkauf gegen Bargeld verboten. Die Gesellschaften hätten deshalb jedem WIR-Verkauf ein Grundgeschäft nachzuweisen. Ein solcher WIR-Verkauf sei in der Buchhaltung jedoch aufgrund der dazu erstellten Belege wie Rechnungen, Quittungen etc. nicht als solcher ersichtlich, sondern werde als Anschaffung oder Aufwand ausgewiesen. Im Jahr 2005 seien die WIR-Verkäufe an die Garagen nicht mehr als Fahrzeugverkäufe aktiviert, sondern über ein sogen. "Verrechnungskonto" verbucht worden. Ende Jahr seien dann rund 60 % als Lohn von A. \_\_ und die Differenz als WIR-Verlust bzw. Rückzahlung Darlehen verbucht worden. In den Akten seien aber nach wie vor Garagenrechnungen



vorhanden, nur seien diese nicht mehr als Fahrzeugverkäufe gebucht worden. In den Jahren 2006 bis 2009 seien diese WIR-Verkäufe an Garagen auch als WIR-Verkäufe verbucht worden. Dazu seien diese WIR-Verkäufe zunächst über das Verrechnungskonto als Bankeingang und 40 % WIR-Verlust verbucht worden.

**6.** Im Jahr 2005 verbuchte die Beschwerdeführerin (act. 181.150.001 ff.) ihre Käufe/ Verkäufe bei diversen Garagen auf ein Verrechnungskonto (1055), dann Ende Jahr über Lohn A.\_\_ (Konto 4006, Lohn RD), über WIR-Verlust (Konto 6650) sowie über Rückzahlung Darlehen RD (Konto 2076). Der Beschwerdegegner rechnete das Konto 6650 (WIR-Verlust) auf und akzeptierte vom verbuchten WIR-Verlust anstelle der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten CHF 623'834 nur CHF 544'868.10. Davon zog sie noch CHF 30'000 Kosten Layout ab.

Im Jahr 2006 verbuchte die Beschwerdeführerin (act. 181.160.001 ff.) ihre Käufe/ Verkäufe bei diversen Garagen als 100 % Bankeingang/Bareinzahlung, schrieb aber immer direkt 40 % als WIR-Verlust (Konto 6650) ab. Der Beschwerdegegner rechnete das Konto 6650 (WIR-Verlust) auf und akzeptierte vom verbuchten WIR-Verlust anstelle der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten CHF 465'734 nur CHF 405'640.90. Davon zog sie noch CHF 30'000 Kosten Layout ab.

Im Jahr 2009 verbuchte die Beschwerdeführerin (act. 181.190.001 ff.) ihre Käufe/ Verkäufe bei diversen Garagen vorwiegend auf ein Verrechnungskonto, dann buchte sie es mit 60 % Bankeingang/Bareinzahlung und 40 % als WIR-Verlust (Konto 6650) um. Der Beschwerdegegner rechnete das Konto 6650 (WIR-Verlust) auf und akzeptierte vom verbuchten WIR-Verlust anstelle der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten CHF 456'852.40 nur CHF 396'189.15. Davon zog sie noch CHF 30'000 Kosten Layout ab.

Die Beschwerdeführerin vertritt die Meinung, dass auch ein vierzigprozentiger WIR-Einschlag marktgerecht sein kann. Im Teilbericht Layoutkosten Seite 51 ff. werden umfangreiche und detaillierte Abklärungen bezgl. der in den vorliegenden Fällen gewährten WIR-Einschläge getätigt. So gibt es WIR Einschläge auf den WIR-Transaktionen zwischen 15 % (Immobilienengeschäfte) bis 40 %. Das im ASU-Bericht (Teilbericht Layoutkosten, Untersuchungsbericht FVLAGE S. 51 ff.) dokumentierte



Beweisverfahren ergibt genügend Anhaltspunkte für steuerbegründende resp. steuererhöhende Sachverhalte. Die Beschwerdeführerin äussert sich dazu nicht substantiiert, sondern bestreitet die Aufrechnungen lediglich pauschal. Da es sich aber bei den verbuchten WIR-Verlusten um steuermindernde Tatsachen handelt, wäre es an der Beschwerdeführerin gewesen, die geschäftsmässige Begründetheit der generellen 40-prozentigen Wertberichtigung WIR nachvollziehbar darzulegen. Das hat sie jedoch nicht getan, weshalb sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., Rz. VII/23). Zusammenfassend legt die ASU überzeugend dar, dass ein Einschlag von 35 % über die gesamte Untersuchungsperiode den tatsächlichen Verhältnissen entspricht.

7. Nebst der Aufrechnung von WIR-Verlusten rechnete der Beschwerdegegner noch die Abschreibungen auf dem Anlagevermögen, total CHF 8'956 in den Jahren 2005, 2006 und 2009 auf (act. 181.150.019-022, 181.160.015-016, 181.190.023-024). Diese Zahlen werden von der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Wie das Verwaltungsgericht in seiner Entscheid vom 23. Mai 2018 (B 2017/224 und 225 E. 7) betreffend die Geschäftsjahre 2003 und 2004 festgestellt hat, ist nicht klar, wie sich das Anlagevermögen der Beschwerdeführerin effektiv zusammensetzt und ob dieses geschäftsmässig wirklich begründet ist. Daher wurden auch in diesen Geschäftsjahren 2003 und 2004 keine Abschreibungen zugelassen. Es ist daher nur logisch, dass der Beschwerdegegner nun auch in den zukünftigen Jahren, mithin 2005, 2006 und 2009, keine Abschreibungen auf den alten Beständen des Anlagevermögens zulässt.

Die ASU führte für jede Kategorie Anlagevermögen eine eigene Abschreibungstabelle, und zwar ab Beginn des entsprechenden Kontos bis zum Jahr 2009 (act. 181.150.019 und 022; 181.160.015; 181.190.023 und 024). In diesen Tabellen berechnet sie die jährlich steuerlich zulässigen Abschreibungen auf dem Anlagevermögen, rechnet diesen Betrag vom Endbestand ab und überträgt diesen Endbestandbetrag auf den Anfangsbestand des neuen Jahres. Den abgeschriebenen jährlichen Betrag rechnet sie zum Gewinn dazu, da - wie oben erwähnt - zum einen das Anlagevermögen u.a. aus aktivierten WIR-Checks besteht, die geschäftlich nicht begründet sind und zum anderen nicht klar ist, wieviel vom Anlagevermögen überhaupt existiert. Auf diese Weise ist es der Beschwerdeführerin möglich, das (geschäftsmässig nicht anerkannte) Anlagevermögen kontinuierlich zu reduzieren.



8. Zusammenfassend ergibt sich, dass der Beschwerdegegner zu Recht nicht auf die Einsprache gegen die Steuerveranlagung 2006 eingetreten ist und die in den Jahren 2005 und 2009 vorgenommenen Aufrechnungen ebenfalls zu Recht erfolgt sind. Die Beschwerde ist demnach unbegründet und abzuweisen.

9. Bei diesem Verfahrensausgang sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von der Beschwerdeführerin zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 144 Abs. 1 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Entscheidgebühren für die Beschwerdeverfahren von CHF 3'000 für die Kantonssteuern und von CHF 2'000 für die direkten Bundessteuern erscheinen angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung; sGS 941.12). Sie sind mit den von der Beschwerdeführerin in den Beschwerdeverfahren geleisteten Kostenvorschüssen von CHF 3'000 und CHF 2'000 zu verrechnen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind mangels Anspruchs des Beschwerdegegners –er hat denn auch keinen solchen Antrag gestellt– für die Beschwerdeverfahren keine ausseramtlichen Kosten zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und Art. 98<sup>bis</sup> VRP; Art. 145 Abs. 2 und Art. 144 Abs. 4 DBG sowie Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren, SR 172.021, VwVG; Cavelti/ Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, 2. Aufl. 2003, Rz. 829; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 44 zu Art. 144 DBG).

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

1. Die Beschwerdeverfahren B 2018/84 und B 2018/85 werden vereinigt.
2. Die Beschwerde betreffend Kantonssteuern 2005, 2006 und 2009 wird abgewiesen.
3. Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuern 2005, 2006 und 2009 wird abgewiesen.
4. Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 3'000 (Kantonssteuern) und CHF 2'000 (direkte Bundessteuern) unter Verrechnung mit den von ihr geleisteten Kostenvorschüssen von insgesamt CHF 5'000.
5. Ausseramtliche Kosten werden für die Beschwerdeverfahren nicht entschädigt.

# Publikationsplattform



St.Galler Gerichte

Der Abteilungspräsident

Der Gerichtsschreiber

Zürn

Scherrer